

## 《準則修正》IAS 12 之修正「國際租稅變革-支柱二規則範本」

### 目錄

### 背景

### 修正內容

### 生效日及過渡規定

#### IAS 12 之修正重點提示

- IASB 於 2023 年 5 月發布 IAS 12「所得稅」之修正，對因 OECD 支柱二規則範本之施行而產生之遞延所得稅會計處理引進一暫時性例外規定，並為受影響企業訂有針對性揭露規定。
- 依該例外規定，企業不得認列有關支柱二所得稅之遞延所得稅資產及負債，亦不得揭露該等遞延所得稅資產及負債之相關資訊。
- 於支柱二法案已立法或已實質性立法但尚未生效之期間，企業應揭露已知或可合理估計之資訊，該資訊有助於財務報表使用者了解企業因該法案所產生對支柱二所得稅之暴險。
- 於此等修正發布後，例外規定及揭露已適用之事實，立即適用，並依 IAS 8「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定追溯適用。其他揭露規定則於 2023 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用。

#### 背景

因應經濟數位化之租稅挑戰，經濟合作暨發展組織(OECD)發布第二「支柱」方案<sup>1</sup>制定全球最低稅率為 15%，並於 2022 年 3 月發布技術指引。該技術指引說明 2021 年 12 月所協議並發布之

<sup>1</sup> 係指 OECD 於 2021 年 12 月發布之「經濟數位化之租稅挑戰—全球防止稅基侵蝕規則範本（支柱二）稅基侵蝕與利潤移轉之包容性架構」，簡稱為「支柱二規則範本」。

全球防止稅基侵蝕(GloBE)規則範本之適用及運作，並制定協調機制以確保收入超過 7.5 億歐元之跨國企業就其營運之每一轄區所產生之所得支付至少 15%之稅額。

IASB 決定回應利害關係人對即將施行「支柱二」法案之轄區適用 IAS 12 作所得稅會計處理之可能意涵之疑慮。

## 修正內容

IASB 修正 IAS 12 之範圍，以釐清 IAS 12 適用於為施行由 OECD 所發布之支柱二規則範本而已立法或已實質性立法之稅法所產生之所得稅，包含施行此等規則中所描述之合格國內最低補充稅之稅法。

此修正引進 IAS 12 對遞延所得稅會計處理之暫時性例外，故對於有關支柱二所得稅之遞延所得稅資產及負債，企業既不得認列亦不得揭露其相關資訊。

### 見解

IASB 同意企業需要時間決定如何適用 IAS 12 之原則及規定，對與支柱二所得稅有關之遞延所得稅作會計處理。IASB 亦需要時間與利害關係人進一步接觸，並考量是否需要採取任何行動以支持 IAS 12 之一致適用。

IASB 因此作出結論：於轄區制定新稅法（且企業因而須反映該等法律於遞延所得稅之會計處理）前，IASB 完成該等活動係不可行。

適用此修正時，企業應揭露其已適用例外規定，並單獨揭露有關支柱二所得稅之當期所得稅費用（利益）。

於支柱二法案已立法或已實質性立法但尚未生效之期間，企業應揭露已知或可合理估計之資訊，該資訊有助於財務報表使用者了解企業因該法案所產生對支柱二所得稅之暴險。

為符合前述揭露目的，企業應於報導期間結束日揭露其與支柱二所得稅暴險有關之質性及量化資訊。該資訊無須反映法案之所有具體規定，且得以指示性範圍之形式提供。在前述資訊尚無法得知或無法合理估計之範圍內，企業應揭露對該影響之說明，並揭露其對支柱二所得稅暴險進行評估之進度。

企業揭露資訊以符合該等揭露規定之釋例包括：

- 質性資訊例如有關企業如何受支柱二法案影響之資訊，以及可能存在支柱二所得稅暴險之主要轄區；及
- 量化資訊例如：
  - 企業利潤中可能受支柱二所得稅影響之比例之跡象及適用於該等利潤之平均有效稅率；或
  - 若支柱二法案生效，企業之平均有效稅率將如何改變之跡象。

## 生效日及過渡規定

於此等修正發布後，例外規定及揭露已適用之事實，立即適用，並依 IAS 8 之規定追溯適用。

其他揭露規定於 2023 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用。企業無須對期中報導期間結束日在 2023 年 12 月 31 日以前之期中財務報導揭露該等規定之資訊。

### 見解

各轄區陸續開始制定租稅法案以施行支柱二規則範本。可能受影響之企業須監控其營運所在轄區之立法程序，並評估於該等轄區之支柱二法案是否已立法或已實質性立法。一旦支柱二法案已立法或已實質性立法，企業須考量相關法案因適用 IAS 12 而對其財務報表之影響。

於 IFRS 須經認可及採用程序之轄區，此修正可能尚無法立即使用。若此，於此修正可供使用之前，企業在考量以下因素後可能作出結論：IAS 12 中遞延所得稅之規定不適用於支柱二規則範本所產生之所得稅：

- 此修正之結論基礎指出，支柱二規則範本是否會產生額外之暫時性差異、是否須再衡量遞延所得稅，若需要，應使用何種稅率衡量遞延所得稅等，具有不確定性，因而可能會導致受影響企業所採用之會計處理分歧。
- [2023 年 4 月 11 日 IASB 會議之 staff paper](#) (Agenda 12A，附錄 A 第 4 項) 指出「引入暫時例外其中一個主要原因是為了『避免企業對 IAS

12 發展分歧之解讀』」（以回應支柱二法案是否產生暫時性差異之疑慮）。

- [2023 年 2 月美國財務會計準則理事會\(FASB\)會議決議](#)，依 ASC 740(規範所得稅會計處理之美國一般公認會計原則，其所依據之架構與 IAS 12 類似) 遞延所得稅不應因支柱二法案之影響而認列或調整。
- 若企業對支柱二所得稅適用遞延所得稅會計，在攸關性及可靠性方面提供之資訊價值有限，因為：
  - 支柱二規則範本計算之複雜性及不確定性（例如，將適用於企業未來期間超額利潤之稅率）取決於諸多因素，即使非不可能，也很難可靠預測；及
  - 遞延所得稅資產及負債僅在短期內認列，於 IAS 12 修正生效時即須除列。

依 IAS 1 之規定，企業應考量財務報表所作揭露之性質及範圍，包括重大會計政策資訊及管理階層於採用企業會計政策過程中所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷。

[[本文係編譯自 iGAAP in Focus — Financial reporting — IASB amends IAS 12 to introduce a temporary exception from accounting for deferred taxes arising from OECD Pillar Two model rules](#)]

#### 關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見。本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對這些問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2023 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有  
保留一切權利